

Alcoy, P.; Ripoll, V. (2014). Influencia de los costes de marketing en la toma de decisiones: márgenes y resultados. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 65, 123-141.

Influencia de los costes de marketing en la toma de decisiones: márgenes y resultados

Dr. Pablo Alcoy Sapena

Dr. Vicente Ripoll Feliu

IMACCEv - Equipo Valenciano de Investigación en

Gestión Estratégica de Costes.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía.

Universidad de Valencia (España).

pablo.alcoy@uv.es

vicente.ripoll@uv.es

Influencia de los costes de marketing en la toma de decisiones: márgenes y resultados

Pablo Alcoy Sapena y Vicente Ripoll Feliu

Resumen: La normativa contable relacionada con la asignación de costes, señala que a un output (bienes y servicios) se asignarán aquellos costes relacionados con su transformación económica. Esto deja fuera del proceso de asignación normativo todos los costes relacionados con el área de comercialización y aquellos costes de administración, que no estén relacionados de forma directa o indirecta con los bienes obtenidos o los servicios prestados. En el entorno actual de los mercados, los costes de marketing adquieren gran protagonismo llegando en alguna línea de productos de los comercializados en Estados Unidos al 50% de los costes totales y alcanzando conjuntamente el 20% del Producto Nacional Bruto. Para la determinación de los márgenes comerciales, en determinadas empresas, los costes de marketing han venido asignándose de una forma arbitraria a los productos en función de una serie de claves de reparto, siendo una muy usual, las unidades físicas o monetarias vendidas de cada producto. Si continuamos utilizando este enfoque podemos encontrar distorsiones en los márgenes y resultados obtenidos relacionados con la rentabilidad de los productos, clientes, mercados, etc. El objetivo de este trabajo es analizar los costes de marketing y la utilización de otros objetivos de coste, además del relativo al producto, y analizar otras claves de reparto alternativas, sin olvidar la contribución que el Activity Based Costing (ABC) puede aportar en este tema. Así, la información obtenida nos permitirá, desde la perspectiva del Control de Gestión, ayudar a eliminar el riesgo en la toma de decisiones empresariales.

The influence of marketing costs in decision making: margins and results

Pablo Alcoy Sapena and Vicente Ripoll Feliu

Abstract: The accounting principles, related to allocation of costs, points out that an output is allocated to those costs related to its economic transformation. This leave out of the normative allocation process all the costs related to the area of commercialization and those administration costs which are not related in a direct or indirect way to the assets obtained or services rendered. In the current environment of markets, the marketing costs takes on major importance reaching in one line of products commercialized in the United States, the 50% of the total costs, and reaching jointly the 20% of the gross national product. For the determination of commercial margins in determined enterprises, the marketing costs have been allocated, in an arbitrary manner, to the products according to a series of allocation keys; a very common one of these series are the sold physical or monetary units of each product. If we continue with this approach we can find distortions in the obtained margins and results related to the profitability of products, clients, markets, etc. The objective of this work is to analyze the marketing costs and use of others cost targets, as well as the relative to the product, not to mention the contribution the Activity Based Costing (ABC) can make to this subject. Thus, the obtained information will let us, from management control perspective, to help to eliminate the risk in business decision making.

L'influence des coûts de marketing sur la prise de décision : marges et résultats

Pablo Alcoy Sapena y Vicente Ripoll Feliu

Résumé: Les principes comptables liés à l'allocation des coûts indique qu'un output (biens et services) est assigné avec ceux coûts liés avec sa transformation économique. Cela exclut toutes les coûts relatifs à la zone de commercialisation et ceux coûts d'administration qui ne sont en rapport directement ou indirectement avec les biens obtenus ou les services fournis du procédé d'allocation normative. Dans le contexte actuel des marchés, les coûts de marketing jouent un rôle principal ; ces coûts attendent, dans une ligne des produits commercialisés dans les États-Unis, le 50% des coûts totaux et attendent conjointement le 20% du produit national brut. Pour la détermination des marges commerciales, dans entreprises déterminés, les coûts de marketing ont été assignés de façon arbitraire aux produits en fonction d'une série des clefs de distribution ; une série vraiment habituelle sont les unités physiques et monétaires qui sont vendues en chaque produit. Si on continue en utilisant cette approche, on peut trouver distorsions dans les marges et résultats obtenus relatifs à la rentabilité des produits, clients, marchés, etc. Le but de ce travail est d'analyser les coûts de marketing et l'utilisation d'autres objectifs de coût, en plus du coût relatif au produit ; et d'analyser des autres clefs de distribution alternatives sans oublier la contribution que la méthode Activity Based Costing (ABC) peut faire à ce sujet. Ainsi, l'information obtenue permettra, de la perspective de contrôle de gestion, d'aider à l'élimination du risque dans la prise de décision d'entreprises.

Influência dos custos de marketing na tomada de decisões: margens e resultados

Pablo Alcoy Sapena y Vicente Ripoll Feliu

Resumo: As normas de contabilidade relacionadas com a designação de custos indicam que aqueles custos relacionados com sua transformação econômica serão alocados a um output (bens e serviços). Isto deixa fora do processo de designação normativo a todos os custos relacionados com a área de comercialização e aqueles custos administrativos que não estejam relacionados direta ou indiretamente aos bens obtidos ou aos serviços prestados. No entorno atual dos mercados os custos de marketing logram grande destaque, de fato, em alguma linha de produtos comercializados nos Estados Unidos chegam a um 50% dos custos totais e atingem conjuntamente 20% do PIB. Para a determinação das margens comerciais em certas empresas, os custos de marketing se têm designado de forma arbitrária aos produtos com base em uma série de chaves de distribuição, sendo muito usuais as unidades físicas ou monetárias vendidas de cada produto. Se continuarmos usando este enfoque podemos encontrar distorções nas margens e resultados obtidos relacionados com a rentabilidade dos produtos, clientes, mercados, etc. O objetivo deste artigo é analisar os custos do marketing e a utilização de outros objetivos de custo, além do relativo ao produto, e analisar outras chaves de distribuição alternativas, sem esquecer a contribuição que o Activity Based Costing (ABC) pode dar a este tópico. Assim, as informações obtidas nos permitirão, a partir da perspectiva de controle de gestão, ajudar a eliminar o risco na tomada de decisões de negócios.

Influencia de los costes de marketing en la toma de decisiones: márgenes y resultados

Pablo Alcoy Sapena y Vicente Ripoll Feliu

Primera versión recibida en septiembre de 2014 – Versión final aceptada en noviembre de 2014

I. Coste de marketing versus coste del periodo

1.1. El coste de producción

La valoración asignada a la salida de un proceso productivo, es decir, bienes fabricados o construidos por la propia empresa o servicios prestados, se debe realizar al Coste de Producción. Este proceso productivo puede ser final o intermedio, dando lugar a la obtención y su consiguiente valoración de los productos/servicios terminados, semiterminados, subproductos y residuos, así como a los en curso de fabricación.

Tenemos que hacer una matización inicial, sobre el concepto de gasto. La normativa contable se refiere a ellos al tratar los decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

La mayoría de los gastos pueden convertirse en Coste, en la medida en que los mismos sirven para valorar todo o parte de la producción de bienes o servicios.

Hay gastos, como los de naturaleza financiera (interés, gastos por descuento bancario, deterioros de valor, etc.), que no tienen la consideración de coste y se registran directamente en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (Resultados) y, por tanto, no se les da la posibilidad de pasar a incorporarse como más valor de lo que producimos.

Los costes representan la porción del precio de adquisición (de productos, servicios o elementos del inmovilizado) que no se ha aplicado a la obtención de los ingresos de la empresa, como por ejemplo, las existencias de bienes y

servicios, teniendo claro que si estas no se venden no han entrado a formar parte de los resultados de la empresa.

Los costes se convierten otra vez en gastos cuando el bien o servicio al que están valorando desaparece (es decir, se vende y se percibe un ingreso por dicha venta), ya que en ese momento ha expirado de la empresa. Es en ese instante cuando el coste, ya convertido en gasto, se utiliza para obtener los resultados (Cuenta de Pérdidas y Ganancias).

Los gastos que soporta una empresa, siguiendo el criterio contable, van convirtiéndose en costes, excepto, como hemos indicado, los que tienen alguna connotación de carácter financiero, que se asignan a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. A su vez, los costes acaban formando parte de los bienes y servicios (costes de producción), o de los Márgenes y Resultados (coste comerciales y de administración).

La utilización del Coste de Producción, resulta un poco más compleja en las empresas de servicios, ya que los servicios que prestan no se incorporan a un bien material. En estas empresas, evidentemente existe un proceso productivo, una transformación económica de unos factores de producción en una salida o producto, aunque el producto sea de naturaleza inmaterial. El problema estriba en la diferencia entre la fase de transformación económica de unos factores en servicios y la fase de comercialización de dichos servicios, con la consiguiente distinción entre costes de producción y costes de distribución; siendo en muchos casos esta diferenciación arbitraria y difícil de establecer.

El coste de producción viene definido por la normativa contable e indica que se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

Para la NIC 2, son ejemplos de costes excluidos del coste de las existencias y, por tanto, reconocidos como gastos del ejercicio en el que se incurren, los siguientes: los costes indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales; y los costes de venta. Es por ello que en el presente trabajo nos centraremos en analizar esos costes del área de comercialización, su tratamiento y ver cómo nos sirven en el proceso decisional.

1.2. Los costes de Marketing

El subconjunto de la Contabilidad de Gestión denominado Contabilidad de Costes ha venido considerando tradicionalmente, para la valoración de los

bienes y servicios, a los costes de marketing y a una parte importante de los de administración como costes del período.

El grupo 9 del antiguo Plan General de Contabilidad Español, denominado “Contabilidad Analítica de la Explotación”, se refería a estos costes como vinculados al tiempo y los englobaba dentro de la función de dirección general y de marketing (sección comercial y de administración). Estos costes no eran imputados a los productos a la hora de obtener el coste de producción, sino cargados a los resultados analíticos del período (márgenes parciales).

Al definir los costes comerciales, este grupo 9, se refería a ellos como los relativos a la función comercial de la empresa, fuesen imputables individualmente a los productos o relacionados a la actividad global.

En este sentido Rocafort (1978), indicaba que el Margen Industrial (diferencia entre los ingresos por venta de productos y los costes de la producción vendida), constituía el primer escalón de análisis de la rentabilidad de los productos y que la empresa debería proceder a calcular el Margen Comercial por productos, líneas de productos o global.

El nivel alcanzado por dicho margen estará en función del tipo de costes comerciales en que incurra la empresa. De esta forma, habrán costes comerciales que serán directamente imputables a un producto, el cual formará parte del suplemento de costes por producto, que detráido del Margen Industrial correspondiente nos daría los oportunos Márgenes Comerciales.

Tal y como señalan Marzo *et al* (2006), la mejora de la cuenta de resultados de una empresa viene condicionada por la lealtad de los clientes, ya que este hecho provocará una reducción de los costes de marketing.

Pero no siempre tal suplemento puede ser establecido, ni a nivel de producto ni siquiera a nivel de líneas de producto, en cuyo caso, señala Rocafort, el único Margen Comercial a calcular sería el que se estableciera al nivel total de la empresa. Este Margen Comercial constituye un segundo escalón de análisis, tanto más perfecto cuanto más analítico sea, es decir, en tanto en cuanto los costes comerciales puedan ser imputados en mayor proporción a los diferentes productos o líneas de productos fabricados y vendidos por la empresa.

Los profesores Castello y Lizcano (1993), señalan que los costes de marketing han aparecido por lo general con carácter global, no siendo objeto de asignación por líneas de bienes y servicios, al conferirle escasa sustantividad a efectos de la presentación de la cuenta de resultados; por tanto, este concepto ha tenido implícitamente, la consideración de un “Pool” de recursos, en el que no era económicamente viable ahondar en ellos.

Ante el panorama descrito, el tratamiento otorgado por la práctica empresarial a estos costes de marketing, ha sido asignarlos a los bienes y servicios en función de claves de reparto vinculadas con las ventas realizadas

(en unidades físicas o monetarias), recurriendo por tanto a la elección de unidades de actividad que en la mayoría de los casos eran poco representativas y arbitrarias.

Con relación a estos costes de comercialización, el estudio realizado en Estados Unidos por Hardestya y Leffa (2010), pone de relieve, en los casos que analizaron sobre tres granjas de cultivo orgánico, que estos, afectan a la rentabilidad en los canales de comercialización. Obtuvieron como resultado que para lograr éxito, los agricultores deben administrar sus costes de comercialización, de la misma forma que lo hacen con sus costes de producción.

En este trabajo nos vamos a centrar en el análisis de los costes de marketing, puesto que son los que tienen una relación más directa con los *outputs* obtenidos en las organizaciones empresariales, pudiendo relacionar los mismos con los distintos objetivos de coste.

II. Los costes de marketing en el entorno contable

El coste de todas las actividades que se realizan desde que el bien se ha producido (coste de producción) hasta que llega a las manos del cliente o consumidor se conoce con el nombre de coste de marketing.

El modelo propuesto por Cannon y Homburg (2001), de una muestra de casi 500 empresas de Estados Unidos y Alemania, pone de manifiesto que tanto la literatura académica como la práctica empresarial están dirigiendo cada vez más sus esfuerzos a la creación de valor, analizando en profundidad los costes de marketing que integran la cadena de valor de las organizaciones que estudiaron.

La importancia cuantitativa de los costes de marketing viene demostrada por Lewis (1991), al afirmar que los mismos, en algunas líneas de productos de los comercializados en Estados Unidos, llegan al 50% de los costes totales y alcanzan conjuntamente el 20% del Producto Nacional Bruto. Aunque hay que tener en cuenta que en países con elevada superficie, como Estados Unidos y Canadá, los costes de distribución física representan el principal factor de coste de marketing, si los comparamos con otros países más pequeños, como Japón o Gran Bretaña, donde el coste es más reducido. Esto supone un problema adicional para aquellas empresas extranjeras que pretendan instalarse en dicho país.

De Pastor (2007), indica que menos de 1/5 de las empresas españolas internacionalizadas busca la reducción de costes en su proceso de internacionalización, lo cual está directamente relacionado con el hecho de que tan sólo un 10 por 100 de las empresas declara tener filiales exclusivamente productivas en el exterior. Al referirse a la empresa “KA International7”, señala que la misma llegó a obtener ventajas competitivas importantes al rediseñar su

estrategia, lo que le permitió obtener economías de escala tanto en costes de producción como en costes de marketing.

Como ya pusimos de manifiesto en Alcoy y Ripoll (1993), dada la importancia cualitativa y cuantitativa de estos costes, surge la necesidad de analizarlos con el fin de proceder a su localización, distribución e imputación a los distintos objetivos de coste.

Desde el punto de vista de la dirección estratégica de costes, donde la cadena de valor de una empresa ha de concebirse en el seno de la cadena de valor de la industria, los costes de distribución son críticos para tener éxito en el enlace de las cadenas de valor de la empresa y la de los clientes. Dado que el peso de los costes de marketing o costes generados por el cliente de muchas empresas están alcanzando valores importantes, la optimización de los citados costes puede llegar a ser una gran oportunidad para obtener ventajas competitivas.

Según Pride y Ferrel (2002), un primer paso para determinar los costes de marketing consiste en examinar los registros contables de la empresa. Generalmente, los sistemas contables los clasifican como gastos asociados a las ventas y gastos administrativos (salarios, alquileres, entre otros); dichas cuentas deberán ser desglosadas en cuentas asociadas a la función de marketing.

Los sistemas de cálculo de costes parciales (coste variable) fueron los primeros en plantear la obtención de márgenes de contribución, para facilitar la toma de decisiones. Este sistema asume que los costes variables de marketing son asignados a objetivos de coste, pero continúa considerando los costes fijos de marketing como costes del período no asignables.

Las empresas con una amplia línea de productos frecuentemente experimentan variaciones en la rentabilidad de un gran intervalo de líneas de productos. Conocer la rentabilidad real de estos productos y clientes es necesario para explotar el potencial de aquellos con alta rentabilidad y minimizar el impacto de aquellos con baja rentabilidad.

El objetivo del cálculo de los costes de marketing, dentro del enfoque de la Contabilidad de Gestión, es suministrar información relevante para asistir a la dirección en la toma de decisiones empresariales, sobre rentabilidad, fijación de precios, aumento o disminución de productos, líneas de productos, territorios, marcas o mercados.

No podemos olvidar, al enfrentarnos con el proceso de toma de decisiones sobre fijación de precios de los productos, el enfoque del coste objetivo para determinar el precio de venta, tal y como señalábamos en Ripoll y Alcoy (2003), ya que comercializar un producto a un precio superior al que el mercado estaría dispuesto a pagar por él, sería dirigir la empresa al fracaso.

Las nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión, abogan por abandonar los procedimientos tradicionales de agregación de los distintos elementos de

costes para obtener el precio de venta, como podemos apreciar en la Tabla 1, por aquellos que determinen a que costes hay que producir, para poder colocar los productos terminados a los clientes a unos precios que estarían dispuestos a pagar y en las condiciones más ventajosas para ambos.

Tabla 1. *Procedimiento tradicional*

Coste	Obtenido por la empresa
+ Margen	El deseado por la empresa
Precio	La consecuencia

Fuente: elaboración propia.

Se trata, por tanto, de invertir el sentido que habitualmente se utilizaba para la fijación del precio de venta, como afirman Dutta et al. (2006) y Gopalakrishnan et al. (2007), mediante una nueva metodología basada en el mercado, es decir, en las prácticas habituales de muchas empresas orientadas a satisfacer las necesidades del consumidor, como podemos apreciar en la Tabla 2, en donde:

Tabla 2. *Procedimiento basado en el mercado*

Coste	La consecuencia
- Margen	El deseado por la empresa
Precio	El aceptado por el mercado

Fuente: elaboración propia.

En el mercado actual de oferta, donde las empresas deben orientar sus objetivos a satisfacer y fidelizar su clientela, los costes de marketing deben ser analizados con detalle. Si una empresa no reconoce las diferencias en el comportamiento del coste entre los posibles productos, clientes o mercados, corre el peligro de dar entrada a la competencia, en el segmento o nicho de mercado donde opera, a consecuencia de la determinación incorrecta de un precio de venta.

Balata et al. (2009), realizaron un trabajo utilizando la Encuesta Nacional de Hogares de Uganda, con el fin de determinar cómo influían los costes de marketing a la hora de aminorar la pobreza. Los resultados de su trabajo revelan como la reducción de estos costes de comercialización juegan un papel importante entre el incremento de las ganancias y la disminución de la pobreza.

Los productos adquieren valor en función de la agregación de costes que se generan en las distintas etapas que integran la cadena de valor. Esta agregación de costes se produce desde el diseño del producto hasta el servicio post-venta, viéndose involucradas en este proceso las áreas de producción, marketing, logística, distribución, financiación o administración.

Para hacer frente a este reto, según afirman Johnson y Kaplan (1988), se necesita un sistema de costes que informe de la generación de los mismos en todos los niveles de la cadena, lo que requiere un auténtico rastreo de costes.

III. Objetivos de coste

Antes de pasar a clasificar los diferentes costes de marketing con los que puede encontrarse la empresa, es necesario determinar el objetivo de coste a emplear, que a su vez dependerá de la información requerida por los usuarios internos.

Según el Documento Nº 3 de AECA (1991), un objetivo de coste es todo aquello para lo que se requiere una medición independiente de su coste. De esta forma, si los usuarios de la información necesitan conocer el coste de algo, ese algo constituye un objetivo de coste.

En determinadas ocasiones la asignación de costes a un único objetivo (un determinado producto) no es suficiente y la dirección necesita conocer los costes acumulados en función de otros objetivos para tener una visión más amplia de rentabilidades de mercados, líneas, clientes, pedidos o marcas, tal y como se pone de manifiesto en la Tabla 3:

Tabla 3. *Objetivos de coste*

Objetivo de coste	Productos
	Líneas de producto
	Marcas
	Pedidos
	Clientes
	Rutas de venta
	Territorios de venta
	Regiones de venta
	Mercados

Fuente: elaboración propia.

Para Stanton et al. (2004), este análisis es el más provechoso, puesto que al combinarlo con un análisis del volumen de ventas se puede presentar un estado de resultados completo por línea de producto, segmento de mercado, etc., con la finalidad de determinar los efectos de un programa de marketing. Por ejemplo, evaluar cambios suscitados por problemas de distribución en diversos territorios, la posibilidad de abandonar un territorio, segmento o una línea de productos con pérdidas, y su impacto en los beneficios totales de la empresa al alterar o redistribuir los costes de marketing.

Maicas et al. (2007) señala que los clientes fieles contribuyen a reducir los costes de la compañía, puesto que resultan menos costosos de servir, en la medida en que la empresa posee un mayor conocimiento tanto del cliente como de los procesos que más eficientemente contribuyen a satisfacer sus necesidades.

IV. Clasificación y localización de los costes de marketing

Los costes de marketing, según Alcoy y Ripoll (1993), pueden clasificarse, en función del momento en el que se materializa la venta mediante el compromiso de un pedido, en ex-ante y ex-post, es decir, en costes de obtención y de ejecución de pedidos. Los mismos vienen recogidos en la Tabla 4, donde aparecen además algunos elementos de coste para cada uno de ellos.

Tabla 4. Costes de obtención y de ejecución de pedidos

Costes de marketing	Elementos de coste
Obtención de pedidos	Ventas
	Publicidad y promoción
	Investigación de mercados
Ejecución de pedidos	Almacenamiento
	Transporte
	Administración de ventas

Fuente: elaboración propia.

En relación con las actividades o sub-funciones del marketing, según Ortega (1992), podemos plantear una segunda clasificación de los costes de marketing, que viene recogida en la Tabla 5, donde nos encontramos con las actividades del marketing más representativas de cada grupo de sub-función.

Tabla 5. Actividades del marketing

Sub-funciones marketing	Actividades
Investigación comercial	- Análisis del mercado - Análisis de productos -a. De publicidad y promoción -b. De la distribución y de las ventas -c. Económico y de la competencia
Comunicación	- Publicidad - Promoción - Relaciones públicas - Equipos de venta

Sub-funciones marketing	Actividades
Planificación comercial	Plan de marketing: política de producto política de precios política de distribución política de comunicación política de ventas
Organización ventas	- Creación del equipo de ventas - Formación del equipo - Remuneración del equipo - Valoración del equipo - Administración de las ventas
Distribución	- Elección de canales - Organización de la distribución física

Fuente: elaboración propia.

De esta forma, los costes de marketing estarían compuestos por los siguientes componentes:

- Costes directos de ventas: Son todos los costes relacionados con las órdenes de ventas (gastos directos del personal de ventas, oficinas de ventas de las sucursales y servicios de ventas) y con costes relacionados con la gestión y supervisión directa de los esfuerzos de ventas.
- Costes de publicidad y de promoción de ventas: Son los costes de preparación de la publicidad, tiempos o espacios en los medios de comunicación y todos los costes directamente conectados con las campañas de promociones de ventas, desarrollo de mercados y publicidad, así como las acciones de comunicación realizadas por el personal de ventas, en este sentido, González et al. (2008), ponen de manifiesto que las acciones de comunicación resultan mucho más efectivas y reducen notablemente los costes de marketing.
- Costes de transporte y embalaje: Costes relacionados con el transporte y embalaje de bienes hacia el exterior, transporte y embalaje de bienes devueltos, y los costes de gestionar la función de transporte y embalaje.
- Costes de almacenamiento y depósito: Todos los costes de almacenar, depositar y manejar bienes terminados o piezas asignables a la función de distribución.
- Costes de investigación de mercados: Los costes de los proyectos llevados a cabo para testar o confirmar datos sobre productos, mercados, o métodos de distribución, y todos los costes de administrar el departamento.
- Costes generales de distribución: Es una categoría que engloba todos los costes que están bajo el control del departamento de marketing y que no están incluidos en los costes mencionados anteriormente.

La anterior taxonomía, nos llevaría a revisar la clasificación primaria de los costes, con el fin de agruparlos y acumularlos de forma distinta a como viene siendo habitual, debido a que en muchas ocasiones, las actividades o sub-funciones desde la perspectiva del marketing difícilmente pueden coincidir con costes o elementos de coste desde el punto de vista de la Contabilidad de Gestión.

En función del objetivo de coste fijado, deberíamos analizar los elementos que componen el coste total de marketing, comenzando por separar los costes directos de los indirectos, con la misma metodología que la utilizada en el cálculo del coste de producción. A su vez, los costes indirectos serían localizados en los centros o secciones (Investigación de mercados, Ventas,...) imputándose posteriormente al objetivo de coste, en este caso a los productos.

En la Tabla 6, se incorporan una serie de elementos de coste de marketing que se aislaron por componente directo e indirecto, en función de un objetivo de coste determinado.

Como podemos comprobar en la primera línea, si analizamos los costes originados por los sueldos y salarios de los vendedores y con un objetivo de coste, que en esta ocasión podría ser el pedido, podemos encontrarnos con costes directos como las comisiones y con indirectos como son los sueldos fijos.

En función del objetivo de coste fijado, debemos plantear diferentes claves de reparto, para determinar aquella que mejor se adecue a los fines perseguidos.

Tabla 6. *Elementos de coste de marketing*

Costes de MK	Objetivo de coste	Costes MK directo	Costes MK Indirectos
S. y salarios vendedores	Pedido	Comisiones	Sueldo fijo
Publicidad	Producto	Campaña específica	Campaña institucional
Distribución	Canal	Canal específico (vta. catálogo)	Canal común para varios productos
Transporte propios	Pedido	Específicos del pedido (contenedor)	Mantenimiento de vehículos
Dietas y KM vendedores	Producto	Visita específica	Visita habitual
Promoción	Producto	Campaña específica	Campaña institucional
Almacenamiento	Territorio	Específicos de cada almacén	Costes de servicios centrales

Fuente: elaboración propia.

El problema radica precisamente en encontrar una clave de reparto oportuna, que nos permita establecer un mecanismo de control para conocer el grado de eficiencia y/o rentabilidad alcanzado con los recursos destinados a cada actividad o sub-función de marketing. De esta forma, obtendremos información relevante para ayudar a la dirección en la toma de decisiones empresariales, eliminado el riesgo inherente a actuaciones de este tipo.

La responsabilidad y control de los costes son fundamentales, puesto que la responsabilidad de los individuos dentro de la empresa tiene generalmente asignada una función. Por ejemplo, se puede hacer responsable a un individuo del almacenamiento y manipulación de materiales y a otro de la publicidad. Los ejecutivos de marketing y los contables deberían determinar de forma conjunta qué costos se han de escoger, ya que la selección depende del grado de control y responsabilidad deseado.

V. ABC como alternativa para la obtención de un coste de marketing estratégico

Del análisis efectuado en los epígrafes anteriores, se desprende que la obtención de información relevante, está condicionada por la clave de reparto elegida. La dirección no puede estar analizando permanentemente claves de reparto, para comprobar que clave es la óptima en cada caso.

De esta forma, es necesario implementar una serie de instrumentos de análisis que nos permitan detectar a los verdaderos causantes de los costes, que no son los objetivos de coste, sino las actividades que los componen.

Activity Based Costing (ABC) se han desarrollado e implantado en muchas de las ocasiones para actividades de fabricación fundamentalmente repetitivas, es decir, en aquellas actividades donde existe una relación directa entre consumo de recursos y volumen de actividad obtenido. Esta situación en general no se da en las actividades de marketing. Por consiguiente, uno de los primeros pasos que deben darse en el establecimiento de los sistemas ABC para las actividades de marketing es determinar si las actividades de marketing son o no repetitivas.

Un sistema de costes basado en las actividades, pretende ser un instrumento que permite optimizar la asignación de recursos a cada una de las actividades que realiza la empresa. Según los profesores Castello y Lizcano (1993), esta optimización se fundamenta en la reducción al máximo de los tiempos de ejecución de tareas y en la eliminación o reducción de aquellas actividades que sean superfluas, es decir, aquellas que no aporten valor añadido.

Activity Based Costing/ Activity Based Management tienen como objetivo mejorar el cálculo de costes y, al mismo tiempo, identificar, analizar y suprimir las actividades que no generan valor a la organización. Ello permite obtener una mejora de la valoración de los productos/servicios, al incrementar la precisión del cálculo del coste de cualquier objetivo de coste, según afirman Barber et al. (2010).

Para establecer la repetitividad de las actividades de marketing debe realizarse una auditoría o análisis del puesto de trabajo, en el cual se listan las tareas correspondientes a cada actividad. A continuación se estudia cada tarea para determinar si los procedimientos necesarios son repetitivos y rutinarios, de forma que pueda llevarse a cabo una estandarización de tareas.

Por ejemplo, la actividad de almacenar y manipular materiales, los procedimientos necesarios para la recepción de pedidos, fijación de precios, etiquetado, clasificación y embalaje de bienes son bastante rutinarios y uniformes. Pero, por otra parte, el hacer una llamada de ventas o el tratamiento de las devoluciones varía considerablemente entre los diferentes clientes y agentes de venta. Por tanto, es más difícil estandarizar las actividades relativas a la venta directa que las que tienen un carácter rutinario.

Stapleto et al. (2004), llevan a cabo una investigación, en la que indican que el ABC está ganando aceptación como una herramienta para determinar los costes reales de las actividades relacionadas con el marketing y la logística. El sistema ya no está centrado tanto en el cálculo de costes, sino que está siendo utilizado gradualmente más como una herramienta para la toma de decisiones, con el fin de proporcionar a los administradores conocimiento sobre los mercados, territorios, clientes, etc. La ventaja del sistema ABC, es que proporciona información oportuna a los gerentes de marketing en relación con los productos, clientes o territorios que pueden eliminarse sin afectar los objetivos generales de la empresa.

La utilización de los sistemas ABC para los costes originados por los clientes proporciona a las empresas información competitiva, especialmente a aquellas que quieren mejorar sus estrategias de servicio al cliente.

Los directivos necesitan información de las actividades para alcanzar la excelencia, no solamente en relación con sus productos, sino lo que es más importante, en relación con sus clientes.

VI. Fases de implementación

Las etapas que debe ir cubriendo una empresa hasta tener en funcionamiento un sistema ABC van, desde las tres fases planteadas por Cooper y Kaplan (1988) en el proceso de análisis, hasta las cinco de Lewis (1991) y Castello y Lizcano (1993) o las seis de Mallo (1993).

Tratando de sintetizar las posturas anteriores, se organizan, para la función de Marketing, en las siete etapas siguientes:

1. Definición de todas las actividades que integran la función de marketing, con el fin de obtener un conocimiento detallado y concreto de todas las actividades vinculadas a marketing.
2. Clasificación de las actividades en principales, aquellas que aportan al producto valor añadido, y en accesorias, que aportan poco o ningún valor añadido y, por consiguiente, son susceptibles de ser subcontratadas (Outsourcing) o eliminadas, respectivamente. De esta forma, una actividad principal, como puede ser la venta, está compuesta por la propia venta física y por una serie de actividades accesorias o singulares, como tiempos

de espera de los vendedores, desplazamientos, planificación de visitas o trabajos puramente administrativos, como cumplimentar un informe de ventas.

Cooper (1990), propone cuatro niveles de actividades, a la hora de implementar el ABC en producción, según podemos observar en la Tabla 7.

Tabla 7. Niveles de actividades

Nivel de actividad (activity-level)	Claves para su localización	Ejemplos
Nivel unitario (unit-level)	Repetidas para cada unidad producida	Soldadura
Nivel grupo (batch-level)	Ejecutadas para cada orden/lote o grupo	Transporte del lote por la planta
Nivel producto (product-level)	Incurridas para apoyo a la producción	Inventarios de cuentas de materiales
Nivel servicios (facility-level)	Complementarias, como servicios generales	Mantenimiento, seguridad o limpieza

Fuente: elaboración propia.

3. Construcción del Mapa de Actividades. Punto de referencia en el proceso de análisis y diseño de actividades, así como, para ulteriores modificaciones del modelo original.
4. Asignación de los costes de marketing a cada una de las actividades, discriminándolos en costes fijos y variables.
5. Elección de las unidades de actividad o *cost-drivers* más representativos de cada actividad, con el objeto de obtener aquel que lo relacione directamente con su coste, es decir, el *cost-driver* con la mejor relación causa efecto.
6. Cálculo del coste unitario de cada actividad, mediante el cociente entre el total de costes de la actividad y el número de portadores de coste (*cost-drivers*) correspondientes.
7. Asignación de los costes a cada objetivo de coste (Producto, Líneas de producto, Marca, Canal, Cliente, Pedido o Territorio), según analizamos en la Tabla 1, en función de la cantidad de unidades consumidas en el conjunto de los diferentes *cost-drivers*.

Las fases anteriores son recogidas en la Tabla 8.

Tabla 8. Etapas de la implementación

I	Definición de actividades	
II	Clasificación	Primarias
		Secundarias
III	Construcción del mapa de actividades	
IV	Asignación de costes a las actividades	Fijos
		VARIABLES
V	Definición de las unidades de actividad	
VI	Cálculo del coste unitario por actividad	
VII	Asignación de costes a cada objetivo de coste	

Fuente: elaboración propia.

VII. El low cost, e-business y costes de marketing

No podemos olvidar la repercusión que ha tenido la crisis económica actual y la utilización del mercado electrónico en el marketing y en sus costes.

Actualmente, los emprendedores y las pequeñas empresas que comienzan sus proyectos, no pueden dedicar grandes recursos al departamento de marketing y optan por el término en inglés, DIY (*Do It Yourself*), hágalo Ud. mismo. Así, se han generado nuevas actividades de comunicación que están revolucionando el marketing, como los blogs, redes sociales, relaciones entre blogs, *networking offline* (eventos entre bloggers) y *webinars* (seminarios donde un experto imparte una charla y termina haciendo una preventa con los asistentes). Estas actividades están modificando los canales de comunicación tradicionales.

Para Williams (2008), el nacimiento del canal online, que no tiene prácticamente costes de distribución ni marketing, permite el acceso de los clientes y de los bienes y servicios al mercado, aumentando su tamaño.

VIII. Conclusiones

El objetivo perseguido en este trabajo, consiste en obtener toda una serie de márgenes y resultados que nos permitan conocer qué costes están generando las diferentes actividades de marketing, para proceder a su seguimiento y control, abandonando de esta forma, el planteamiento utilizado en la práctica empresarial de considerarlos costes del período.

A su vez, como se analizan distintos objetivos de costes, podemos obtener diferentes niveles de rentabilidad, referidos a Producto, Marca, Línea de producto, Clientes, Territorios o Mercados.

Disponer de una categorización de los costes de marketing nos permite utilizar la información precisa y adecuada en el momento que se plantee cualquier problema del área comercial. El modelo utilizado por Arndt et al.

(2010), puso de manifiesto mejoras en la productividad agrícola en Mozambique tras el análisis detallado de los costes de comercialización. Tras una serie de simulaciones individuales, se vio que al estudiar en profundidad los márgenes de comercialización, se mejoró la producción agrícola y se obtuvieron buenos rendimientos empresariales.

La implementación del sistema descrito traerá consigo un incremento de costes para su puesta en funcionamiento, pero es indudable que en un futuro se obtendrán reducciones en costes generadas por la eliminación de actividades superfluas, conversión de costes fijos en variables (subcontratación de actividades), y por una óptima adecuación del resto de costes.

Dicha implementación en el área de marketing dependerá, para cada caso, de la orientación de la empresa hacia la satisfacción de las necesidades y fidelización de la clientela, de la competitividad existente en el sector donde opere, del nivel de costes indirectos de marketing soportados o de la calificación que otorgue la dirección de la empresa a los mismos, es decir, si los costes de marketing son tratados como costes del período o, si por el contrario, son considerados costes estratégicos.

IX. Referencias bibliográficas

- AECA (1991). "La Contabilidad de Costes: Conceptos y Metodología Básicos". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº3. Madrid.
- AECA (2001). "Gestión Estratégica de Costes". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 23. Madrid.
- Aparici, E. y González, S. (2008). "Redes Sociales: Una Nueva Interconexión Entre Marcas y Personas". Harvard Deusto marketing y ventas. Ediciones Deusto.
- Arndt, C; Jensen, H.T; Robinson, S. y Tarp, F. (2010). Marketing Margins and Agricultural Technology in Mozambique. The Journal of Development Studies. Mars. Pp. 121-137.
- Balata, J.; Brambillaa, I. y Portoc, G. (2009). Realizing the gains from trade: Export crops, marketing costs, and poverty. Journal of International Economics. Volume 78, Pp. 21-31
- Barber, Y.; Ripoll, V.M. y Tamarit, C. (2012). "Análisis en el ISI Web of Knowledge de los artículos sobre el sistema de costes y gestión basado en las actividades (período 2000-2010)". Harvard Deusto Business Research. Volumen 1. Número 2.
- Cannon, J. y Homburg, C. (2001). Buyer-Supplier Relationships and Customer Firm Costs. Journal of Marketing: Enero 2001, Vol. 65, No. 1. Pp. 29-43.
- Castello, E. y Lizcano, J. (1993). "La aplicación del Sistema ABC al Área Comercial de la Empresa". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla 27-29 de mayo.
- Carmona, S. (1993). "Cambio Tecnológico y Contabilidad de Gestión". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Cooper, R. (1990). "Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems". Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry. Summer.

- Cooper, R. y Kaplan, R.S. (1988). "Measure Cost Right: Make the Right Decisions". Harvard Business Review. September-October.
- Davila, A. y Wouters, M. (2004). "Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management". Accounting Horizons. March. Pp. 13-26.
- De Pastor Pérez, D. (2007). "Algunos Casos de Estrategias de Internacionalización: La influencia del Entorno Genérico del Sector y las Claves de la Cadena de Valor". La Internacionalización de la Empresa Española. ICE noviembre-diciembre 2007. Nº 839
- Dutta, S y Lawson, R. A. (2006). "The coming Nanotech revolution - Accounting Challenges". Cost Management. May/Jun. Pp. 39-48.
- Gopalakrishnan, B.; Kokatnur A. y Gupta D.P. (2007). "Design and development of a target-costing system for turning operation". Journal of Manufacturing Technology Management. Vol. 18 No. 2.
- Hardestya, Hermain, Leffa y Penny (2010). Determining marketing costs and returns in alternative marketing channels. Renewable Agriculture and Food Systems. Volumen 25. Pp. 24-34
- Hiromoto, T. (1989). "El Reflejo del Marketing en la Contabilidad de Gestión". Harvard Deusto Business Review. 2º Trimestre.
- Johnson, H.T. y Kaplan, R.S. (1988). "Contabilidad de Costes. Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión". Plaza y Janes.
- Johansson, H. (1989)- "The Revolution in Cost Accounting" P & IM Review and Apics News. January.
- Kato, Y. (1993). "Target Costing Support Systems: Lesson from Leading Japanese Companies". Management Accounting Research. March.
- Lewis, R. J. (1991). "Activity-Based-Costing for Marketing. Management Accounting. Noviembre.
- Kaplan R. S. (1990). "The Four-Step Model of Cost Systems Design". Management Accounting. Febrero.
- Maicas, J. P.; Polo, Y. y Sesé, F. J. (2007). "El Papel de los Costes de Cambio en las Relaciones con los Clientes a Largo Plazo". Universia Business Review, núm. 14, segundo trimestre, 2007, pp. 42-55, Portal Universia S.A. España
- Mallo, C. (1993). "Costes basados en las Actividades (ABC) Dirección basada en las Actividades (ABM)". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla 27-29 de mayo.
- Morgan, M. (1993). "A Case Study in Target Costing". Management Accounting, mayo.
- Ortega, E. (1992). "La investigación de Mercados". Pirámide. Madrid. 3º Edición.
- Pride, M. y Ferrell, O.C. (2002). "Marketing: Decisiones y Conceptos básicos". México: Mc Graw Hill.
- Ripoll, V. y Alcoy Sapena, P. (1993). "El Impacto de los Costes de Marketing en el Coste del Producto". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla 27-29 de mayo.
- _____ (2001). "Influencia de los costes de marketing en el resultado. Futuros desarrollos". Técnica Contable. Año LIII Nº625. Enero.

- _____ (2003). "Contabilidad, ciclo de vida y coste objetivo". Revista Legis de Contabilidad y Auditoría. Nº15. Julio-septiembre.
- Ripoll, V. y Balada, T. (1993). "La Mejora del cálculo de Costes: Una referencia al caso de Ford España" Partida Doble nº31. Febrero.
- Rocafort, A. (1978). "Análisis del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad". Ed. Miquel. Barcelona.
- Roth, Harold P. y Sims, Linda T. (1991). "Costing for Warehousing and Distribution". Management Accounting. Agosto.
- Stanton, W.; Etzel, M. y Walker, B. (2004). "Fundamentos de Marketing". 13ª ed. México: Mc Graw Hill.
- Stapleton, Drew; Pati, Sanghamitra; Beach, Erik y Julmanichoti, Poomipak (2004). "Activity-based costing for logistics and marketing", Business Process Management Journal, Vol. 10, n. 5, Pp.584
- William, E. y Pérez Martell, E. (2008). "Turismo 2.0. La Web Social como Plataforma para Desarrollar un Ecosistema Basado en el Conocimiento". VII Congreso "Turismo y Tecnologías de la Información y las Comunicaciones" Turitec.

